准确把握企业所得税法中不得扣除项目的相关规定

河南邓州市国税局　刘晓伟

2008年起,新企业所得税法开始实施,原有的内外资企业所得税法同时废止。新企业所得税法在规定了企业实际发生与取得收入有关并且合理的支出允许税前扣除的一般规则的同时,明确了禁止扣除和特殊扣除项目。禁止扣除项目又称为不得扣除项目,涉及面广,不好把握,在实务操作中极易出错,从而带来不必要的涉税风险。本文整理了与此相关的注意事项,以期对大家有所裨益。

1. 股息、红利不能混入工资、薪金支出。《企业所得税法》规定,向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项不得扣除。纳税人应当准确区分投资收益项目与工资、薪金支出项目,如某些企业经营者本身又是投资者,就要注意通过完善公司章程、红利分配制度以及制定合理的工资薪金计算办法来规避不必要的涉税风险。企业所得税法强调了工资、薪金支出的合理性,只要具有合理性就可以扣除,但此项政策不能被滥用。

纳税人应认真审核工资、薪金支出项目,对于如分红、借款利息支出等与受雇无关、不具有合理性的支出项目不得作为工资、薪金支出项目列支,在接受税务检查时应能出具有说服力的证据,避免企业效益很好却违背公司章程长期不分红且高管(也是股东)拿高薪的现象出现。另外,对于有部分职工参与入股的企业,要注意同工同酬的问题。

2. 除企业所得税税款外部分税费可以在税前扣除。纳税人应当注意,除企业所得税税款不得在税前列支外,纳税人缴纳的消费税、营业税、资源税、关税、城市维护建设税和教育费附加等产品销售税金及附加,以及发生的房产税、车船使用税、土地使用税和印花税都可以在税前扣除。

3. 违约金和罚息可在税前扣除。《企业所得税法》规定,罚金、罚款和被没收财物的损失不得扣除。但是,除此之外,不是以违法被查处为前提的额外负担税前一般可以扣除,如合同违约支付的补偿金、逾期偿还银行贷款加处的罚息等都可以在税前扣除。

4. 非广告性质的赞助支出一律不得扣除。对于赞助支出,纳税人一定要分清与公益性捐赠支出的区别。公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠,并且需要有相应的政府机关认可的票据。所以,不能把赞助简单等同于捐赠。

《企业所得税法》及其实施条例规定,不得扣除的赞助支出是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。所以,如果要让赞助支出能在税前扣除,就必须整理有关证据,按照广告费税前扣除的有关规定,证明其属于与生产经营有关的广告性质支出,如赞助某次运动会,就应当委托广告公司从事广告宣传活动,并取得广告公司出具的相应票据。

5. 准备金支出需经核定。会计准则规定基于资产的真实性和谨慎性原则考虑,为防止企业虚增资产或利润,企业可以合理地预计各项资产可能发生的损失,提取准备金。企业在财务处理上提取的准备金有坏账准备、存货跌价准备、持有至到期投资减值准备和长期股权投资减值准备等。

《企业所得税法》规定,未经核定的准备金支出不得在税前扣除。企业只有按照税法规定认定该项资产实际发生损失时(如实体发生毁损等),其损失金额才可在税前扣除。税法一般不允许企业提取准备金,主要考虑到税前扣除应遵循据实扣除的原则,企业只有实际发生的损失才允许在税前扣除。准备金是纳税人所得税申报时的主要纳税调整项目,纳税人要关注国务院财政、税务主管部门的有关规定,对于未经核定的准备金支出,即不符合国务院财政、税务主管部门规定的,但是财务会计制度允许计提的各项资产减值准备等准备金支出应及时予以调整,以避免不必要的涉税风险。

6. 分清关联企业管理费与各项正常费用。《企业所得税法实施条例》规定,企业之间支付的管理费不得扣除。关联企业之间的管理费列支一直是税务机关监管的重点,纳税人如果处理不当,将会带来不必要的涉税风险。对比过去企业所得税法的有关规定,新企业所得税法规定对企业接受无论是关联方还是非关联方提供的管理或其他形式的管理而发生的管理费用均不得扣除。

为避免涉税风险,纳税人应当注意按照无关联第三方原则,合理计价、合理支付。如关联企业间的服务费,在实际操作中,纳税人应注意管理费与服务费的区别,对于企业确实发生的接受服务的费用,只要该服务价格符合独立企业公平交易原则,就可以按正常的劳务费用进行处理。

7. 准确计算不征税收入形成的费用或财产。与过去相比,企业所得税法引入了"不征税收入"的说法。不征税收入是指从性质和根源上不属于企业营利性活动带来的经济利益、不负有纳税义务并不作为应纳税所得额组成部分的收入,包括财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金等。《企业所得税法实施条例》规定,企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产,不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

企业所得税申报中的纳税调减

江苏淮安市淮阴区财政局　万　宇

笔者结合工作总结了企业所得税申报中的纳税调减项目(个别涉及调增项目也一并说明),以期对实务工作者有所裨益。

一、企业所得税减免税项目和加计扣除、减计收入项目

1. 国债利息收入等。企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入免征企业所得税(简称"免税")。投资者从证券投资基金分配中取得的收入，证券投资基金管理人运用基金买卖股票、债券的差价收入,均暂免税。因此,企业计税时，上述各项收入已计入当期损益的，应调减应纳税所得额(简称"应税所得")。

2. 权益性投资收益。居民企业直接投资于其他居民企业取得的权益性投资收益,在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的权益性投资收益，除连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益外,应确定为免税收入。因此,凡取得上述免税收入并计入当期损益的,应调减应税所得。

3. 技术转让收入。一个纳税年度内,居民企业技术转让所得(转让收入减去相应成本、费用后的余额)不超过500 万元的部分,免税;超过 500 万元的部分,减半征收企业所得税。因此,①居民企业技术转让所得小于或等于 500 万元的,按技术转让所得调减应税所得；②技术转让所得大于 500 万元的,应调减应税所得=500+(技术转让所得−500)×50%。

4. 成本费用加计扣除。①企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在据实扣除的基础上,按研究开发费用的 50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销。②企业安置残疾人员的,按照支付给残疾人员的工资 100%加计扣除。③企业安置国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资，按国务院规定办法扣除。因此,企业计税时,应按照上述规定的比例和方法计算的应加计扣除的金额,调减应税所得。

5. 减计收入。企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产符合国家或行业相关标准的产品取得的收入,减按 90%计入收入总额。因此,符合该项条件的企业，计税时应按当年上述合格产品销售收入的 10%调减应税所得。

二、会计上确认收入、税务上不确认或可以不确认收入的调减项目

1. 股权投资贷差。现行会计准则规定,采用权益法核算长期股权投资时，初始投资成本小于投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额作为营业外收入计入当期损益,但税法上不认可这一收入。因此,计税时应按计入当期损益的该项差额调减应税所得。

2. 公允价值变动净收益。现行会计准则规定,交易性金融资产、交易性金融负债、衍生金融工具、以公允价值套期的套期工具和被套期项目等以公允价值进行后续计量的金融工具和投资性房地产,公允价值变动形成的利得应计入当期收入,但税法对此并不认可。因此,计税时应按计入当期损益的金融工具或投资性房地产的公允价值变动净收益调减应税所得。

按照《国家税务总局关于做好 2007 年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函[2008]264 号)(以下简称"264 号文件")的规定:企业外币货币性项目汇率变动净收益计入当期损益的,计税时也应调减应税所得。

3. 权益法下的投资收益。现行会计准则规定,采用权益法核算长期股权投资时,被投资单位年终实现净利润,投资企业应按其享有的份额确认投资收益，但税法规定只有在被投

纳税人需要关注的是，对于由财政专项拨款所购置的资产,或者纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,在收入不申报纳税的同时,也要注意此类资金的使用,分清营利性活动与非营利性活动发生的支出。为方便所得税申报,最好对此类资金的收入与支出另外建立备查簿进行管理，在不核算收入的同时,也要从发生的折旧、摊销中计算出不征税收入对应的不得扣除项目。

8. 关注不得扣除项目的兜底条款。《企业所得税法》规定,与取得收入无关的其他支出不得扣除。这是由于受到经济发展形势的限制，与取得收入无关的其他支出项目目前无法一一列举。

此兜底条款应引起纳税人高度关注，随着社会经济的发展、企业经营形式的多样化,一些新的经营方式或处理方法可能在税法中未写明,但因为兜底条款的存在,给税务机关带来了一定的自由裁量权。纳税人对于无法把握的支出项目应及时与税务机关进行沟通。

另外,纳税人应关注收入的相关性,规避涉税风险,也可以及时调整一些业务处理方法：如企业因为办公需要为员工购车,因为车主是员工,无法证明其与企业收入的相关性,则不能将购车的费用在税前扣除;而如果以单位名义购车,固定由某位员工使用,与企业收入的相关性则可以被证明,购车的费用也可以在税前扣除。○